

Audience publique du 6 juillet 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre un bulletin d'appel en garantie émis par le bureau RTS Luxembourg 1 et une
décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27611 du rôle et déposée le 3 janvier 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Denis Cantele, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie émis le 7 janvier 2010 par le bureau RTS Luxembourg 1 ainsi que d'une décision du 4 octobre 2010 du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Denis Cantele en sa plaidoirie.

En date du 7 janvier 2010, le bureau de la retenue d'impôts sur les traitements et salaires Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau RTS », émit un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ... S.à.r.l., ayant eu son siège social à L-..., entre-temps déclarée en faillite, ledit bulletin déclarant Monsieur ... débiteur solidaire d'un montant total de 7.020,90 euros, au titre de la retenue d'impôt due par la société sur les traitements et les salaires pour les années 2006, 2007 et 2008.

Par courrier du 19 mars 2010, le mandataire de Monsieur ... introduisit pour le compte de son mandant une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par une décision du 4 octobre 2010, le directeur rejeta la réclamation introduite par Monsieur ... en les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 22 mars 2010 par Maître Denis Cantele, au nom du sieur ..., demeurant actuellement à L-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Luxembourg 1 en date du 7 janvier 2010;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant co-débiteur solidaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires au titre des années 2006, 2007 et 2008 au motif qu'il aurait, en sa qualité de gérant de la société ... sàrl, actuellement en faillite, commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions;

Considérant que le réclamant conteste formellement le contenu et la légalité du bulletin d'appel en garantie litigieux en arguant qu'il n'est pas établi qu'il y aurait une inexécution fautive dans son chef en tant que gérant de société;

qu'il ne se dégagerait pas du bulletin d'appel en garantie contesté les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier la décision litigieuse et d'engager sa responsabilité personnelle;

qu'il n'était pas le seul administrateur de la société durant les années 2007 et 2008;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable;

que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO);

que la responsabilité de l'administrateur délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (Cour Admin. du 6 mai 2003, numéro 15989C du rôle);

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3);

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en oeuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur délégué de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive — « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (Cour Admin. du 22 février 2000, numéro 11694C du rôle);

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses, à l'exclusion de l'autre gérant;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés du 17 mars 2006 que suivant modifications des statuts de la société ... sàrl, le réclamant était associé unique de la société et nommé au poste de gérant pour une durée indéterminée à partir du 21 février 2006, date de l'assemblée générale ordinaire réunie extraordinairement;

Considérant que l'instruction a révélé qu'en date du 2 juillet 2007 les statuts de la société ... sàrl ont de nouveau été modifiés par-devant Maître ... dans le sens que le propriétaire de la totalité des parts sociales de la société, en l'occurrence le réclamant, avait cédé la moitié de ses parts à une société avec siège aux îles ...; qu'il a par la suite été nommé gérant technique de la société; qu'une tierce personne, qui n'était ni associé, ni salarié de la société et qui n'était même pas présente lors de la constitution et de la signature de l'acte, a été nommée gérant administratif; que la société pouvait être engagée par la signature conjointe des deux gérants ou par la signature du gérant technique;

Considérant qu'il se dégage des pièces du dossier fiscal que la gestion journalière de la société fut exclusivement exercée par le réclamant; qu'il déclara avoir cessé l'exploitation de son entreprise à partir du 28 février 2008;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent;

Considérant que le réclamant a démissionné de son poste de gérant avec courrier recommandé en date du 7 février 2008 en indiquant que cette démission prendra effet le 29 février 2008;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel des années 2006 et 2007 ainsi que pour la période du 1^{er} janvier 2008 au 29 février 2008 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société ... sàrl est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires des années 2006, 2007 ainsi que pour la période du 1^{er} janvier 2008 au 29 février 2008 est justifiée;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 janvier 2011, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant, selon le dispositif de sa requête auquel le tribunal peut seul avoir égard, à la réformation sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie du 7 janvier 2010 et de la décision du directeur du 4 octobre 2010.

Malgré le fait que ledit recours a été notifié en date du 3 janvier 2011 par les soins du greffe du tribunal administratif à l'Etat, aucun mémoire en réponse n'a été déposé pour

compte de celui-ci dans le délai prévu par l'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Il échet toutefois de statuer contradictoirement également à l'égard de l'Etat, conformément à l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Le bulletin d'appel en garantie déferé à l'encontre du demandeur étant à assimiler, conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, à un bulletin d'impôt fixant une cote d'impôt en ce qui concerne le régime des voies de recours, le tribunal administratif a compétence, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, pour connaître des contestations y relatives en tant que juge du fond. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Lors des plaidoiries à l'audience, le tribunal a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie eu égard à la prise en l'espèce d'une décision explicite par le directeur sur la réclamation du demandeur. Le demandeur s'est rapporté à la sagesse du tribunal sur ce point.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déferé au tribunal lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. En l'espèce, le directeur a statué sur la réclamation par une décision du 4 octobre 2010, de sorte que le recours en réformation est irrecevable pour autant qu'il est introduit directement contre le bulletin d'appel en garantie du 7 janvier 2010. Il s'ensuit encore que le tribunal n'a pas à prendre position par rapport aux moyens et arguments invoqués par le demandeur et qui visent directement le bulletin d'appel en garantie.

Le recours en réformation est par contre recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 4 octobre 2010 pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur conclut en premier lieu à l'annulation de la décision directoriale déferée pour défaut de motivation.

Il soutient ensuite que ce serait à tort que le directeur aurait rejeté sa réclamation contre le bulletin d'appel en garantie. Il reproche ainsi au directeur d'avoir retenu dans son chef un manquement à une obligation fiscale sans préciser quel aurait été son comportement fautif. Or, d'après le demandeur, le seul constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie. L'administration devrait en plus rapporter la preuve d'une inexécution fautive dans le chef du gérant de la société, et qu'en l'espèce une telle inexécution laisserait d'être établie. Il estime que le seul fait qu'il ait été gérant de la société ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité.

Le demandeur invoque ensuite le paragraphe 2 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, appelée « Steueranpassungsgesetz », selon lequel l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation devrait procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision, pour soutenir qu'en l'espèce ces raisons ne ressortiraient pas de la décision directoriale qui ne contiendrait qu'une motivation stéréotypée.

Il donne encore à considérer qu'à partir du 2 juillet 2007, il n'aurait plus été le gérant unique de la société ... S.à.r.l., mais qu'un dénommé ... aurait été nommé gérant administratif, tandis que lui-même aurait été nommé gérant technique. Il en conclut qu'à partir de cette date, il aurait incombé au dénommé ... de veiller au respect par la société de ses obligations fiscales. Il en déduit que ce serait à tort que l'administration fiscale entend engager sa responsabilité pour la période à compter du 2 juillet 2007, alors qu'aucun comportement fautif pour cette période ne saurait lui être reproché. Il sollicite ainsi en ordre subsidiaire la réformation de la décision en ce qu'elle retient sa responsabilité pour la période postérieure au 2 juillet 2007.

Le demandeur invoque ensuite le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale pour soutenir que le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale devrait s'effectuer à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce. Or, la décision directoriale omettrait de préciser les raisons pour lesquelles l'administration aurait engagé plutôt sa responsabilité que celle de l'autre gérant. Il fait valoir que le simple fait qu'il ait détenu des parts dans la société ... S.à.r.l. postérieurement au 2 juillet 2007 contrairement à l'autre gérant ne serait pas de nature à justifier la décision critiquée, alors qu'il y aurait lieu de distinguer les qualités de gérant et d'associé, seule la première qualité étant susceptible de voir sa responsabilité engagée. Si la décision directoriale retiendrait encore qu'il ressortirait des éléments du dossier fiscal que la gestion journalière de la société aurait été exercée exclusivement par lui, il conteste cette affirmation qui resterait à l'état de simple allégation.

En ordre plus subsidiaire, il fait valoir que pour le cas où sa responsabilité pour la période postérieure au 2 juillet 2007 serait retenue, celle de l'autre gérant devrait l'être également.

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus*

den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen ».

Il s'ensuit que le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

En l'espèce, il est constant que le demandeur était le gérant unique et l'associé unique de la société ... à compter du 21 février 2006. Il se dégage en outre d'une publication au Mémorial C, versée en cause par le demandeur, que le 2 juillet 2007, le demandeur a cédé la moitié de ses parts dans la société ... à la société ... Ltd, avec siège aux îles ..., et que les deux associés de la société réunis en assemblée générale extraordinaire ont révoqué le demandeur de ses fonctions de gérant de la société et ont nommé deux gérants, à savoir Monsieur ... en qualité de gérant technique et Monsieur ... en qualité de gérant administratif, la société étant désormais engagée par la signature conjointe des deux gérants ou par la signature unique du gérant technique, en l'occurrence le demandeur. Il n'est pas non plus contesté que le demandeur a démissionné de sa fonction de gérant avec effet au 29 février 2008.

S'il est vrai qu'à partir de la modification statutaire précitée du 2 juillet 2007, le demandeur n'était plus l'unique gérant de la société, et que la fonction de gérant administratif incombait désormais à Monsieur ..., il n'en demeure pas moins que ce dernier n'avait pas de pouvoir de signature individuelle pour engager la société, mais qu'il ne pouvait engager la société que conjointement avec la signature du demandeur qui lui disposait, par contre, du pouvoir de signature unique. Il en découle que le demandeur, en sa qualité de gérant unique respectivement de gérant technique sans la signature duquel le gérant administratif ne pouvait pas engager la société, était responsable ou du moins co-responsable de l'obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et salaires à effectuer pour la société pour la période allant du 21 février 2006 au 28 février 2008 et qu'il a manqué à ladite obligation fiscale.

Il n'en demeure cependant pas moins que le gérant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution

fautive – « *schuldhafte Verletzung* » - des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidé, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Il résulte du paragraphe 2 de la loi d'adaptation fiscale disposant dans son alinéa que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen* », que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le directeur a confirmé la décision du bureau RTS de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant de la société ... S.à.r.l., en relevant uniquement à l'appui de sa décision qu'il ressortirait des pièces du dossier fiscal que la gestion journalière aurait été exercée exclusivement par le demandeur.

Pour le reste, la décision directoriale litigieuse ne contient que des motifs stéréotypés qui se contentent, d'une part, de renvoyer aux dispositions légales applicables, sinon de paraphraser celles-ci et qui, d'autre part, se limitent à constater de fait le manquement du demandeur à ses obligations fiscales, sans pour autant qualifier *in specie* un quelconque comportement fautif dans son chef tenant à des circonstances particulières de l'espèce, rendant ainsi impossible toute vérification du caractère légal et réel des motifs à la base de la décision critiquée. Par ailleurs, il y lieu de relever une contradiction entre la décision du directeur en ce que ce dernier retient fondée la décision du bureau RTS d'engager la responsabilité du demandeur pour les années litigieuses, à l'exclusion de l'autre gérant, et le bulletin d'appel en garantie qui énonce que le bureau RTS a également retenu codébiteur solidaire l'autre gérant, à savoir Monsieur ..., et qu'il lui a aussi envoyé un bulletin d'appel en garantie.

Force est encore de constater que ce manquement n'a pas été redressé au cours de la procédure contentieuse, étant donné que la requête déposée en date du 3 janvier 2011 n'a

pas été rencontrée par un mémoire en réponse de la part de l'Etat qui est également resté en défaut de déposer le dossier fiscal.

Dans la mesure où le contrôle de la légalité externe d'un acte doit précéder celui de son bien-fondé, il y a lieu de retenir en l'espèce que dans le cadre du recours en réformation, la décision déférée encourt l'annulation pour erreur de droit, alors que le directeur a méconnu à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle du gérant de société au sens du paragraphe 109 AO et l'obligation d'appréciation inhérente à sa propre compétence pour la mettre en oeuvre.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit justifié ;

partant annule, dans le cadre du recours en réformation, la décision du 4 octobre 2010 du directeur de l'administration des Contributions directes et lui renvoie le dossier en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 6 juillet 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 06.07.2011

Le Greffier du Tribunal administratif